



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICO
EMPRESARIALES Y HUMANAS

Escuela Profesional de Contabilidad

Tesis para optar por el Título Profesional de Contador
Público

“Tratamiento Contable de los derechos de pase de
futbolistas propios y adquiridos en los Clubes de fútbol
profesional del Perú, Arequipa 2017”

Presentado por el Bachiller: Bejarano
Alvarez, Andree

Asesor: C.P.C Calle Checa, Elvis
Humberto

AREQUIPA-PERU

2018

DEDICATORIA

Quisiera dedicar estas líneas a aquellas personas que hicieron posible todo lo que he logrado hasta el día de hoy y que sin miedo a equivocarme seguirán presentes en todas las batallas que aún me restan luchar, estarán para levantarme cuando haya caído, apoyarme cuando todo parezca perdido y celebrar mis triunfos porque también son de ellos.

Papitos, Gilmar Bejarano Zegarra y Yudith Alvarez Morales, que les puedo decir que no les haya dicho aún, muchas gracias por todos aquellos momentos de sacrificio, por sus palabras de aliento, por aquellas llamadas de atención; pero sobre todo por ese amor incondicional que nos brindan a mi hermano y a quien escribe estas líneas, hoy no quiero redundar al escribir sobre ustedes, hoy solo quiero decirles que los amo.

Gilmar Bejarano Alvarez, mi hermano, gracias por tu compañía en mi vida, por tantos momentos de complicidad y sobre todo por esas ganas de siempre querer salir adelante, eres y serás el ejemplo perfecto de superación y la humildad hecha persona, tengo tanto que aprender de ti. Quiero dedicarte este párrafo con el afán de que estés enterado de lo importante que ha sido tu presencia en mi vida.

Y bueno no podía culminar esta dedicatoria sin mencionarla a usted, mi señorita enamorada Nicolé Cayro Anco, quiero agradecerle cada uno de sus consejos en estos cuatro años de relación y también agradecerle esas palabras tan repetitivas en este último mes “Tienes que acabar la tesis”, sin lugar a dudas usted también es parte de este logro y espero compartir muchos logros más a su lado, los que yo obtenga y de los que estoy muy seguro que usted también obtendrá.

AGRADECIMIENTOS

Deseo realizar un agradecimiento especial a mi asesor de tesis Elvis Humberto Calle Checa por el tiempo dedicado a este tema de investigación y por los conocimientos compartidos en tantos años que lo tuve como profesor.

Agradecer también a cada uno de los profesores de la carrera de contabilidad por aportar sus conocimientos, su experiencia y sobre todo por la vocación de ayudar a sus alumnos, gracias por formar parte de mi desarrollo profesional.

A los amigos que conocí en esta hermosa Universidad quiero decirles lo mucho que aprecio haber compartido tantos momentos en las aulas de clase y sobre todo por el apoyo brindado en todos estos años, hoy hemos tomado distintos caminos, pero estoy seguro que la profesión contable se encargará de juntarnos nuevamente, mientras tanto les deseo los mayores de los éxitos.

Quiero culminar agradeciendo a cada uno de los miembros de la Universidad Católica San Pablo, por haber formado parte de mi sueño y por hacer de mi alma mater el mejor lugar para estudiar, los llevaré siempre en el corazón.

RESUMEN

En la actualidad la industria del fútbol se ha convertido en un espectáculo que atrae el interés de una gran multitud de personas, como consecuencia en una industria que genera cuantiosas sumas de dinero. Varios especialistas en temas de fútbol coinciden que existe una relación directa entre los ingresos y los jugadores de fútbol de una entidad deportiva; debido a que mientras mejor sea la plantilla de jugadores que posea un equipo de fútbol, generará un buen rendimiento deportivo, lograr un óptimo rendimiento deportivo deriva en mayores ingresos por taquilla, ingresos por “sponsor”, ingresos por venta de camisetas y entre otros.

Por ende, los equipos de fútbol centrarán sus mayores esfuerzos en la búsqueda y contratación de jugadores de fútbol con el propósito de que el servicio que brinde el futbolista a la institución deportiva sea el adecuado, de tal manera que la entidad pueda obtener beneficios económicos derivados de dicha prestación de servicios. En temas contables específicamente la contratación de los servicios de un futbolista requiere de un tratamiento especial puesto que es el pilar sobre el cual se basa la industria del fútbol.

En los últimos años ha preocupado al área contable cual debería ser el tratamiento a aplicar a la adquisición de los servicios deportivos de un futbolista por parte de una entidad deportiva; tal es así que en España se diseñaron las normas de adaptación para Clubes de fútbol del Plan General de Contabilidad. En Perú se promulgó la ley que promueve la transformación de los Clubes de fútbol de asociaciones sin fines de lucro a sociedades anónimas, circunstancia que derivaría en la presentación de información contable adecuada por parte de cada Club de fútbol.

En ese sentido en la presente investigación se muestra el tratamiento contable a aplicar al elemento principal que posee un Club de fútbol como son los derechos de pase o conocidos también internacionalmente como “transfer”, a la hora de su reconocimiento, medición y presentación en los Estados Financieros.

Palabras clave: Activo intangible, derechos de pase, valor de derecho de pase y valor razonable.

ABSTRACT

Today the football industry has become a show that attracts interest from a large number of people, resulting in an industry that generates large sums of money. Several specialists in soccer topics agree that there is a direct relationship between income and soccer players of a sports entity; because when the template of players is better that owns a football team will generate a good sports performance, achieving an optimal sports performance is derived in higher income by box office, revenue by "sponsor", income by sale of T-shirts and among others

Therefore, football teams focus their efforts on the search and hiring of football players in order that the service provided by the player to the sports institution is appropriate, in such a way that the entity can derive economic benefits of the provision of services. In accounting matters specifically the contracting of the services of a soccer player requires a special treatment since it is the pillar on which the soccer industry is based.

In the last years has worried to the accounting area what should be the treatment to apply to the acquisition of the sports services of a footballer by a sports entity; This is how in Spain the rules for adapting for General Football Plan Soccer Clubs were designed. In Peru, a law was promulgated that promotes the transformation of football clubs from non-profit associations to corporations, circumstances that would result in the presentation of adequate accounting information by each Football Club.

In that sense, the present investigation shows the accounting treatment to be applied to the main element that a Soccer Club possesses, such as the rights of pass or internationally known as "transfer", when it is recognized, measured and presented in the Financial Statements.

Key words: Intangible assets, transfer, value of transfer and fair value.

INDICE GENERAL

Capítulo I	10
1. Datos preliminares	10
1.1. Título de la Investigación	10
1.2. Área del conocimiento	10
Capítulo II	10
2. Planteamiento de la investigación	10
2.1. Fundamentación del problema	10
2.1.1. Descripción del problema	10
2.1.2. Formulación del problema	13
2.1.3. Sistematización del problema	13
2.2. Objetivos de la investigación	13
2.2.1. Objetivo general	13
2.2.2. Objetivos específicos	13
2.3. Hipótesis de trabajo	14
2.4. Justificación de la investigación	14
2.4.1. Conveniencia	14
2.4.2. Relevancia Teórica	14
2.5. Delimitación de la investigación	15
2.5.1. Espacial	15
2.5.2. Temporal	15
2.5.3. Temática	15
2.6. Viabilidad de la Investigación	15
2.6.1. Financiera	15
2.6.2. Temporal	16
2.6.3. Acceso a la Información	16
Capítulo III	17
3. Marco de Referencia	17
3.1. Marco Conceptual	17
3.2. Antecedentes Investigativos	17
3.2.1. Realidad contable de los clubes de fútbol en el mundo	17
3.2.2. Activos Intangibles propios de los Clubes de Fútbol Profesional	21
3.2.3. Propuesta de modelo para la medición del valor de marca en entidades deportivas ..	23
3.2.4. Tratamiento contable de los derechos sobre los pases de los jugadores internamente generados ²⁴	
3.2.5. Formación del valor de costo de los jugadores propios	25
3.3. Marco Teórico	26
3.3.1. Historia de los derechos de pase	26
3.3.2. Derechos de pase	27
3.3.3. Distinción entre derechos de pase y derechos económicos	28
3.3.4. Disposiciones relacionadas con los contratos de futbolistas	29

3.3.5.	Cláusulas de Rescisión de Contrato.....	29
3.3.6.	Préstamo de Jugadores Profesionales.....	31
3.3.7.	Protección de menores de edad	32
3.3.8.	Elaboración de la información financiera de Clubes de Fútbol	32
3.3.9.	Requisitos para reconocer un activo intangible	33
3.3.10.	Activos intangibles surgidos del desarrollo	33
3.3.11.	Comparación de normativa contable americana US GAAP frente a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) relacionado al tratamiento contable de activos intangibles.....	34
Capítulo IV	36
4.	Metodología de Investigación	36
4.1.	Variables.....	36
4.1.1.	Conceptos operacionales	36
4.1.2.	Cuadro de operacionalización de variables	37
4.2.	Diseño de la investigación.....	37
4.3.	Caso	38
4.3.1.	Unidad de análisis.....	38
4.3.2.	Criterio de Selección:	38
4.4.	Estrategias de recolección de datos	38
4.4.1.	Fuente Primaria	38
4.4.2.	Fuente secundaria	39
4.4.3.	Técnica	39
4.4.4.	Instrumento.....	39
4.5.	Criterios para el análisis de datos.....	39
4.5.1.	Criterios para el análisis de datos	39
Capítulo V	40
5.	Resultados	40
5.1.	Respecto del tratamiento contable de los derechos de pase.....	40
5.1.1.	Tratamiento contable de los derechos de pase de futbolistas adquiridos en forma definitiva	41
5.1.2.	Tratamiento contable de los derechos de pase de futbolistas propios.....	47
5.1.3.	Tratamiento contable de futbolistas adquiridos a préstamo	49
Capítulo VI	52
6.	Aplicación Práctica de Resultados	52
Capítulo VII	58
7.	Conclusiones y Recomendaciones	58
7.1.	Conclusiones	58
7.2.	Recomendaciones	61
8.	Bibliografía.....	63
9.	Informatografía.....	635

INDICE DE TABLAS

Tabla 1 Tratamiento contable según Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)	19
Tabla 2 Cuadro comparativo entre normas NIFF y USGAAP	35
Tabla 3 Reconocimiento de la adquisición del derecho de pase	42
Tabla 4 Cuadro explicativo de amortización del activo intangible	43
Tabla 5 Reconocimiento del gasto generado por la amortización del derecho de pase	43
Tabla 6 Reconocimiento del pasivo diferido generado por la amortización del derecho de pase	44
Tabla 7 Reconocimiento de la pérdida por medición a valor razonable del derecho de pase	46
Tabla 8 Reconocimiento del activo diferido generado por la pérdida por medición a valor razonable del derecho de pase	47
Tabla 9 Reconocimiento de la adquisición del jugador bajo la modalidad de cesión temporal	51
Tabla 10 Resumen del costo a reconocer por el derecho de pase adquirido en forma definitiva	53
Tabla 11 Reconocimiento de la adquisición del derecho de pase (aplicación práctica).....	53
Tabla 12 Reconocimiento del gasto generado por concepto de mala inscripción.....	53
Tabla 13 Reconocimiento del asiento de destino del gasto por concepto de mala inscripción	54
Tabla 14 Cuadro de amortización acumulado en el primer año	54
Tabla 15 Reconocimiento del gasto generado por la amortización del derecho de pase en el año 1.....	54
Tabla 16 Reconocimiento del asiento de destino del gasto por concepto de amortización en el año 1	55
Tabla 17 Cuadro explicativo del pasivo diferido generado por el gasto de amortización del derecho de pase	55
Tabla 18 Reconocimiento del pasivo diferido generado por la amortización del derecho de pase	56
Tabla 19 Cuadro de la pérdida por deterioro generado por llevar a valor razonable el derecho de pase	56
Tabla 20 Reconocimiento de la pérdida por medición a valor razonable del derecho de pase	56
Tabla 21 Reconocimiento del asiento de destino del gasto por concepto de pérdida por medición a valor razonable.....	56
Tabla 22 Cuadro del activo diferido generado por medición a valor razonable del derecho de pase.....	57
Tabla 23 Reconocimiento del activo diferido generado por la pérdida por medición a valor razonable del derecho de pase	57

INDICE DE FIGURAS

Figura 1 Modelo de medición de una marca en entidades deportivas	24
Figura 2 Derechos de pase como activo intangible.....	41
Figura 3 Deterioro del valor del activo intangible	45
Figura 4 Proceso de Adquisición por cesión temporal	50

Capítulo I

1. Datos preliminares

1.1. Título de la Investigación

Tratamiento contable de los derechos de pase de futbolistas propios y adquiridos en los Clubes de Fútbol Profesional del Perú, Arequipa, 2017.

1.2. Área del conocimiento

La presente investigación abarca el área de conocimiento de la contabilidad financiera, porque se pretende establecer el tratamiento contable a los derechos de pase en base a las Normas Internacionales de Información Financiera.

Capítulo II

2. Planteamiento de la investigación

2.1. Fundamentación del problema

2.1.1. Descripción del problema

Es evidente que en los últimos años el deporte que ha venido acaparando las expectativas de todas las comunidades desde los más grandes hasta los más chicos, es el denominado deporte rey; deporte que es capaz de brindar espectáculos de tal magnitud que puede mantener unida a toda una nación y es que el fútbol se ha convertido en la disciplina deportiva con mayores seguidores en el mundo, por ende, en una industria que genera grandes flujos de efectivo.

Moreno Rojas, J. & Serrano Domínguez, F. menciona que: “Parece evidente que son los jugadores los principales elementos generadores de ingresos para los clubes de fútbol, ya que ellos son en realidad el soporte en que se basa todo el negocio.” (s/f, p.1.) Es decir que

existe una vinculación directa entre los ingresos que perciban una entidad deportiva de fútbol y los futbolistas que integran la plantilla del equipo.

Si las entidades deportivas generan gran cantidad de flujos de efectivo ¿Están obligadas a presentar información financiera? Basándonos en la Legislación Peruana, la Ley 29504 “Ley que promueve la transformación y participación de los clubes de fútbol profesional en Sociedades Anónimas Abiertas” en el Artículo sexto menciona que es de obligación de los clubes de fútbol profesional; con la finalidad de permanecer en la Federación Deportiva Nacional como integrante de la Liga Deportiva de Fútbol Profesional; presentar a la Federación dentro del trimestre inicial de cada año el Balance del año anterior debidamente auditado. En relación a esta norma podemos concluir que las entidades de fútbol están obligadas a suministrar información financiera, que debe contener la valoración total de sus activos, incluidos los pases y otros derechos patrimoniales.

En un Club de Fútbol existen diversos activos, sin embargo, Bursesi, Nestor H. & Carratalá, Juan M. señala que existen activos que requieren de un tratamiento especial en las entidades de fútbol; como los derechos de pases de futbolistas profesionales adquiridos, derechos de pases de futbolistas profesionales propios y otros activos intangibles que generan complicaciones a la hora de reconocerlos y medirlos contablemente. (2003, s/p)

Moreno Rojas, J. & Serrano Domínguez, F. establece que:

“La problemática relativa a la gestión, valorización y presentación de información sobre activos intangibles constituye una de las cuestiones que centra actualmente el interés de investigadores y profesionales de contabilidad. Y ello, es así debido a que existe un consenso generalizado en torno a la necesidad de reconocer contablemente la

existencia real de un conjunto de activos que, aun cuando no aparecen reflejados explícitamente en los Estados Financieros, generan valor para las compañías, al ser susceptibles de generar rendimientos futuros para las mismas.” (s/f, p.1.)

En ese sentido la presente investigación está orientada a atender la problemática existente en los Clubes de fútbol profesional, que en la actualidad se mantienen bajo la forma jurídica de asociaciones sin fines de lucro, por ende, el área contable de los Clubes de fútbol suministran información netamente para efectos tributarios; por otro lado, debido a que la mayoría de Clubes de fútbol profesional se sometieron a un proceso concursal por el déficit financiero en la que se encuentran, podemos concluir que es clara la intención de las instituciones deportivas de implementar un sistema administrativo y financiero sólido que les permita sanear sus deudas frente a los acreedores, captar financiamiento de terceros por medio de sponsor, prestamos, aportes de capital y entre otros, para lograr dicho propósito necesitan suministrar información financiera útil, oportuna y real; es decir información contable en base a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), independientemente de su forma jurídica, en consecuencia, el presente trabajo de investigación está orientado a establecer cuáles deberían ser los criterios contables a la hora de reconocer, valorar y presentar los derechos de pase de futbolistas propios y adquiridos en los Estados Financieros en base a Normas Internacionales de Información Financiera, con la finalidad de que los Clubes de futbol profesional suministren información financiera útil para los usuarios de los Estados Financieros.

2.1.2. Formulación del problema

- 2.1.2.1. ¿Cuál es el tratamiento contable a aplicar a los derechos de pase de futbolistas que poseen los Clubes de Fútbol?

2.1.3. Sistematización del problema

- 2.1.3.1. ¿Qué modelo de valuación permite asignar de manera razonable los costos incurridos en los jugadores formados por un Club de Fútbol?
- 2.1.3.2. ¿Qué criterio de amortización se debería aplicar para los derechos de pase de los futbolistas en los equipos de fútbol?
- 2.1.3.3. ¿Cuál debería ser la valoración posterior de los derechos de pase de los futbolistas?

2.2. Objetivos de la investigación

2.2.1. Objetivo general

- 2.2.1.1. Establecer los criterios contables adecuados para el correcto reconocimiento de los derechos de pase como activos intangibles.

2.2.2. Objetivos específicos

- 2.2.2.1. Proponer un modelo de costos que asigne razonablemente el valor de formación de los jugadores de los Clubes de Fútbol.
- 2.2.2.2. Determinar el criterio de amortización para ser aplicado a los activos intangibles de los equipos de fútbol.
- 2.2.2.3. Establecer la valoración posterior al reconocimiento inicial de los derechos de pase de los futbolistas.

2.3. Hipótesis de trabajo

- 2.3.1.** H1: Las dificultades para una valoración objetiva de los futbolistas formados en un equipo de fútbol han impedido hasta ahora su consideración como parte del activo de un club.
- 2.3.2.** H2: Los derechos de pase tendrán una valoración posterior al reconocimiento inicial, según su valor en el mercado.

2.4. Justificación de la investigación

2.4.1. Conveniencia

Los equipos del fútbol profesional en el Perú atraviesan una serie de reformas económicas, varios de los clubes se sometieron a un proceso de administración concursal, con la finalidad de sanear sus deudas y poder captar ingresos de terceros, por ende los gestores de los clubes y terceros necesitan de información financiera útil, elaborada en base a normas contables adecuadas para que puedan tomar decisiones, en consecuencia el presente trabajo está orientado a presentar el tratamiento contable a aplicar al elemento principal de la industria deportiva, que son los derechos de pase de los futbolistas adquiridos y propios que poseen los Clubes de fútbol. Realizar la presente investigación resulta conveniente porque está orientado a dar solución a un tema complejo como es el reconocimiento, valuación y presentación de los derechos de pase en los Estados Financieros.

2.4.2. Relevancia Teórica

Debido a que la legislación peruana referente al ámbito futbolístico promueve la transformación de los clubes de fútbol de Asociaciones sin fines de lucro a Sociedades Anónimas, además del objetivo claro de las entidades deportivas en la implementación de un sistema administrativo y financiero sólido, con el propósito de proporcionar información útil a los gestores de la entidad y terceros relacionados con la industria, en ese sentido, la

presente investigación permite a los Clubes de fútbol que operan en esta industria conocer y aplicar los criterios contables adecuados al momento de reconocer, valorar y presentar en los Estados Financieros el elemento principal de la industria como son los derechos de pase de futbolistas propios y de futbolistas formados.

2.5. Delimitación de la investigación

2.5.1. Espacial

La investigación se realizó en Arequipa (metropolitana) – Perú.

2.5.2. Temporal

La investigación se realizó desde el 15 de marzo de 2016 hasta el 31 de julio de 2017.

2.5.3. Temática

Tratamiento contable de los derechos de pase de futbolistas propios y adquiridos en los Clubes de Fútbol Profesional del Perú, Arequipa, 2017.

2.6. Viabilidad de la Investigación

2.6.1. Financiera

Para llevar a cabo la presente investigación se requirió de un desembolso de dinero por los siguientes elementos:

Materiales para realizar la investigación

Electricidad

Movilidad

Internet

Empastados de tesis

El monto desembolsado para realizar la investigación está dentro de los alcances permitidos, siendo la investigación viable por ser financieramente razonable y que no excede a las limitaciones financieras del investigador.

2.6.2. Temporal

La investigación tiene viabilidad temporal porque el límite temporal para finalizarla es en julio de 2017, concluyendo que el tiempo es un factor que favorece para concluir la investigación de manera adecuada.

2.6.3. Acceso a la Información

Para acceder a la información fue necesario analizar la Norma Internacional de Contabilidad número 38, tomando en cuenta los criterios que establece la norma se aplicó el tratamiento contable adecuado a los derechos de pase de futbolistas profesionales; además, se tomó información relacionado a los derechos de pase que mantiene el Club de Fútbol FBC Misti, información que fue obtenida de la propia institución; en consecuencia acceder a la información que se requiere para desarrollar el trabajo de investigación fue favorable.

Además, cabe resaltar que la información obtenida del análisis a los documentos y comprobantes relacionados a la adquisición de derechos de pase; así como el nombre real del Club, no se evidencian en la presente investigación por temas de confidencialidad, debido a que los Clubes de fútbol del Perú están amparados bajo la normativa de asociaciones sin fines de lucro, normativa que no obliga a las entidades deportivas a divulgar información a terceros.

Capítulo III

3. Marco de Referencia

3.1. Marco Conceptual

Activo: El International Accounting Standard Board (IASB) en el Marco Conceptual para la Información Financiera (2015, p.34) establece que:

- Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.

- Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.

Activo Intangible: Según el IASB en la Norma Internacional de Contabilidad n° 38 “Activos Intangibles” lo define como un activo identificable; que se caracteriza por ser no monetario y no poseer apariencia física. Como consecuencia se entiende como activo monetario a aquel activo por el que se recibirá una cantidad fija o determinada de dinero.

3.2. Antecedentes Investigativos

3.2.1. Realidad contable de los clubes de fútbol en el mundo

Varios especialistas en materia contable coinciden que en cada país existen distintas realidades sociales, legislativas y diversas realidades contables, tal es así que en la mayoría de países latinoamericanos la industria del fútbol no está muy desarrollada en temas de gestión administrativa y financiera, pero en el continente europeo observamos la importancia de la implementación de un adecuado proceso administrativo dentro de un club deportivo, para la obtención de financiamiento del sector privado y de terceros. En la

presente sección analizaremos las distintas realidades contables que atraviesan los clubes de fútbol en el mundo:

En Uruguay la situación legal vigente de los equipos de fútbol respecto a la emisión de Estados Financieros, es que no se encuentran obligados a la emisión de dichos reportes contables al estar bajo la forma de Asociaciones Civiles, por ende no son alcanzados por la normativa de Sociedades Comerciales y así lo explican Re Cardillo, M. & Seré Santiago, J.R. (2012) cuando indican que los clubes no están obligados a aplicar las normas contables adecuadas para efectos de la presentación de los Estados Financieros. Sin embargo, para enriquecer la información citada con anterioridad debemos indicar que la aplicación de normas contables adecuadas para elaborar los Estados Financieros ha empezado a tomar importancia, gracias a que uno de los mayores retos de los clubes que participan en la Liga de Fútbol del mencionado país, es atraer la inversión de terceros con la finalidad de poder potenciar la plantilla de futbolistas, afrontar problemas de liquidez y poder cancelar pasivos.

Brasil es uno de los países futbolísticos más competitivos del mundo y en Latinoamérica el mejor, por la cantidad de títulos obtenidos a nivel de selección, pero la situación en la que se encuentra la liga brasileña contraviene con lo mencionado anteriormente, si analizamos la gestión financiera de los clubes de Brasil podemos notar la gran deficiencia que en ella existe y esto queda demostrado en las pérdidas financieras que afrontaron la mayoría de equipos que participan en la liga del respectivo país. Rezende, A. J. & Dos Santos Custodio, R. (2012, p.231) “A ejemplo de eso, de los 21 clubs con los mayores ingresos en 2007, solamente 6 obtuvieron lucro líquido en el período. Los 15 demás clubs sufrieron perjuicios, que, sumados, totalizan 352,5 millones de reales.” Como medida para solucionar el déficit

financiero que atraviesan, los clubes del fútbol brasileño, se dispuso que los clubes evidencien información contable sobre sus actividades económicas con el propósito de captar el interés de capitales externos, en consecuencia se emite la Norma Brasileña de Contabilidad Técnica (NBC) N° 10.13 que contiene criterios contables específicos para entidades deportivas profesionales, dentro del alcance de la norma se establecía el tratamiento contable a aplicar a los derechos federativos. Parafraseando a Rezende, A. J. & Dos Santos Custodio, R. (2012) demuestran que en la práctica existe asimetría al momento de reconocer los derechos federativos en la contabilidad de los clubes de fútbol, algunos optan por registrarlos como activo inmovilizado y la otra parte decide afectar a resultados reconociéndolos como gastos del periodo; sin embargo señalan también que la NBC es clara al momento de señalar los lineamientos contables que deben aplicar las entidades deportivas y lo demuestran en la siguiente imagen:

Tabla 1 Tratamiento contable según Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)

Aspecto estudiado	Tratamiento contable previsto por la norma NBC 10.13
Gastos con atletas en formación	Ítem 2.3 - Registro en cuenta específica del inmovilizado (coste como base de valor)
	Ítem 2.3 - Transferencia para cuenta específica del inmovilizado cuando de la profesionalización del atleta
	Ítem 5.1 (a) - Evidenciación de las transferencias para el inmovilizado y las bajas (atletas dispensados) en notas explicativas

Aspecto estudiado	Tratamiento contable previsto por la norma NBC 10.13
Atletas profesionales	Ítem 2.5 - Registro en cuenta específica del inmovilizado (coste como base de valor)
	Ítem 2.8 - Evidenciación del valor contable bajado en el resultado (atletas con contrato rescindido)
	Ítem 2.9 - Evidenciación de los ingresos con negociación definitiva de atletas
	Ítem 2.13 - Abstención de prácticas de reevaluación de los derechos sobre atletas
	Ítem 5.1 (b) - Coste original de contratación, amortización acumulada y plazo medio remanente a amortizar (notas explicativas)
	Ítem 5.1 (c) - Ingresos, costes asociados y segregación de los valores de las negociaciones con el mercado externo (notas explicativas)

Elaboración: Rezende, A. J. & Dos Santos Custodio, R. (2012)

Fuente: Normas Brasileñas de Contabilidade (NBC)

En la República Federal de Argentina se realizó el VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos cuyo tema central fue analizar los criterios contables a aplicar a los derechos de

pase de futbolistas profesionales y a las inversiones realizadas a futbolistas en formación, apoyándose de la normativa vigente en el país, dentro de las cuales Bursesi, Nestor H. & Carratalá, Juan M. (2003) mencionan las siguientes:

- El Informe N°24 sobre Bienes Intangibles de la Comisión de Estudios sobre la contabilidad del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.
- La Resolución Técnica N°10 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
- La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N°38 del International Accounting Standards Committee.
- La Resolución Técnica N°17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

En base a la normativa citada realizan un primer acercamiento al tratamiento contable a aplicar a los derechos de pase de futbolistas profesionales y en formación, los puntos tratados más resaltantes fueron los siguientes:

- Se propuso que el tratamiento contable a aplicar a los derechos de pase de futbolistas profesionales, es considerarlos como activos intangibles.
- Por otro lado, las inversiones que se realicen para continuar con el proceso de formación de los futbolistas amateur, se propone acumular dichas inversiones en un sistema de costos con la finalidad de posteriormente capitalizarlos como parte del costo del activo intangible, es decir darles el tratamiento de activos intangibles surgidos del desarrollo que es tratado en la NIC 38.

En el continente europeo los clubes de fútbol de las ligas de España, Alemania e Inglaterra muestran un proceso contable muy desarrollado, tal es así que han adoptado la totalidad de las normas emitidas por el IASB para efectos de presentación de sus Estados Financieros, si revisamos la información financiera que presentan a la bolsa de valores el Real Madrid FC, FBC Barcelona, Manchester United FC y FC Bayern Munchen, podemos notar que existe una estandarización de los criterios contables aplicados a cada uno de sus hechos económicos, si nos detenemos en la sección de los derechos de pase o transfer, que es el tema de interés en la presente investigación, se evidencia que se muestran dentro de la sección del inmovilizado intangible deportivo, por consiguiente se le aplicarán todos los criterios contables contenidos en la NIC 38 “Activos Intangibles”.

Hemos analizado las distintas realidades contables de las tres ligas más importantes en Latinoamérica y podemos concluir que no existe la implementación de un proceso contable adecuado, sin embargo, se puede evidenciar que una de las metas a largo plazo de los clubes de fútbol es mejorar la gestión administrativa y financiera, de tal manera que se suministre información financiera útil, confiable y relevante para la toma de decisiones de terceros y poder captar capitales del sector privado. Por otro lado, los clubes con mayor historia europea como son el Real Madrid FC, FBC Barcelona, Manchester United FC y FC Bayern Munchen, muestran una realidad financiera que atrae a los inversionistas, pues dichos clubes presentan información contable en base a Normas Internacionales de Información Financiera, siendo útil para la toma de decisiones de terceros.

3.2.2. Activos Intangibles propios de los Clubes de Fútbol Profesional

En cada una de las industrias empresariales encontramos particularidades que distinguen una empresa de otra, las entidades deportivas no son la excepción, por ende en ellas encontraremos transacciones o hechos económicos propios de la industria que merecen un

análisis por separado, según Bursesi, Nestor H. & Carratalá, Juan M. (2003) mencionan aquellos activos intangibles propios de las entidades de fútbol, dentro de las cuales destacan los derechos de imagen, derechos de selección de jugadores, el valor vidriera, marcas y patentes, a continuación desarrollaremos cada uno, a excepción de marcas y patentes al cual le dedicaremos otro apartado:

- a) Derechos de imagen, son un acuerdo expreso mediante el cual el futbolista profesional autoriza a un tercero la utilización de su imagen en actos publicitarios a cambio de una retribución pecuniaria, en la práctica los clubes de fútbol compran total o parcialmente dichos derechos con la finalidad de obtener ingresos derivados de la posterior participación del futbolista en eventos publicitarios; este tipo de transacción genera grandes flujos de efectivo durante una temporada por lo que se recomienda tomar atención a este tipo de activo intangible.
- b) Los derechos de selección de jugadores son una práctica adoptada recientemente por los clubes de fútbol, según refieren Bursesi, Nestor H. & Carratalá, Juan M. (2003) el derecho de selección de jugadores es la potestad que adquiere un club de fútbol mediante un contrato de seleccionar una cantidad determinada de jugadores amateurs y futbolistas profesionales bajo la modalidad de préstamo en un tiempo determinado; si es analizado contablemente dichos derechos deberían ser reconocidos en la contabilidad como activo intangible, al generar la posibilidad de que fluyan beneficios económicos futuros a la entidad producto de la utilización de los jugadores seleccionados.
- c) Y por último, el valor vidriera es el mayor valor generado o una plusvalía que derivan de diversos factores ocurridos en el entorno de un club de fútbol, tales como; el buen

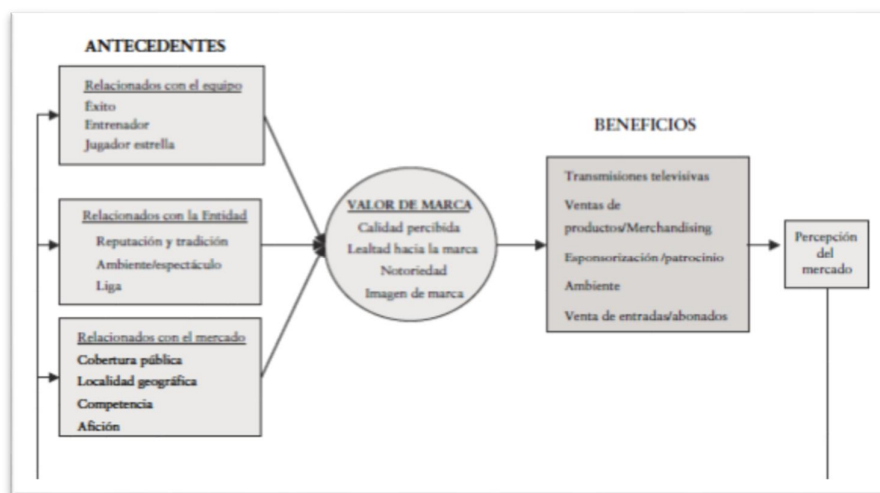
rendimiento deportivo, contratación de jugadores muy reconocidos en el mercado, gestión administrativa y financiera adecuada, entre otros. Dichos factores captan la atención de terceros y aumentan la posibilidad de obtener contratos de publicidad, transmisión de partidos de la liga, compra de los derechos de pase de jugadores, aumento en las ventas de ropa deportiva, mayor venta de entradas para observar el espectáculo futbolístico; esa posibilidad de generar mayores ingresos a la entidad determina la importancia del intangible considerado como valor vidriera. Varios autores coinciden que la imposibilidad de poder determinar una medición objetiva al “valor vidriera” no permite su reconocimiento en la contabilidad, pero ayuda en la toma de decisiones gerenciales.

En la presente sección hemos analizado los intangibles más importantes de la industria deportiva, si bien no son el tema principal de la presente investigación, resulta importante desarrollarlos con la finalidad de lograr un mejor entendimiento de las particularidades de la industria y su influencia para la generación de beneficios económicos.

3.2.3. Propuesta de modelo para la medición del valor de marca en entidades deportivas

En las entidades deportivas es de vital importancia ser reconocidos, puesto que mientras más seguidores se sientan identificados con la Compañía de fútbol significará mayores ingresos. El nombre o la marca es el elemento que diferencia una entidad deportiva de otra según Villarejo Ramos, F. & Martín Velicia, A. (2007) señalan que el nombre corporativo del club se constituye en el nombre de marca distintivo y es a éste al que se le atribuye un valor menor o mayor de acuerdo al efecto que su nombre provoca entre la opinión pública;

para estimar un valor será necesario conocer y entender las percepciones del mercado con relación a las marcas; en ese sentido proponen el siguiente modelo:



Elaboración: Villarejo Ramos, F. & Martín Velicia, A. (2007)

Fuente: Adaptado de Gladden, Milne y Sutton (1998)

Figura 1 Modelo de medición de una marca en entidades deportivas

Para concluir podríamos mencionar que existe una relación directa entre la marca y el valor vidriera; mientras más reconocida sea la entidad mayor será el valor autogenerado por la entidad deportiva.

3.2.4. Tratamiento contable de los derechos sobre los pases de los jugadores internamente generados

Según Moreno Rojas, J. & Serrano Domínguez, F. (s/f) menciona que la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas establece dos posibles tratamientos contables:

- Capitalizar los gastos incurridos en la formación del jugador y considerarlos como activo intangible.

- No capitalizar los gastos generados en la formación del jugador, es decir no considerarlos como activo intangible y mandar dichas erogaciones de dinero al Estado de Resultados.

3.2.5. Formación del valor de costo de los jugadores propios

Un tema importante a la hora de reconocer un activo intangible, es la valuación del costo de manera fiable, pues así lo establece la NIC 38 que trata a cerca de los activos intangibles. En ese sentido Bursesi, Nestor H. & Carratalá, Juan M establecen los siguientes métodos de valuación:

“Costo por criterio de éxito: Significaría asignar la totalidad de los sacrificios económicos incurridos en formación de jugadores durante el ejercicio, como valor de origen de los jugadores “habilitados o formados” en el mismo. De no producirse esta circunstancia en un período, los costos totales se consideran como resultado negativo de ese ejercicio. En este caso, la cuenta Costos de Formación sería una cuenta de movimiento que, al cierre del período, transferiría su saldo a otra cuenta (de Activo o de Resultado), no apareciendo como tal en los Estados Contables.

Costo por órdenes: En este caso la acumulación de los costos de formación se apropia por jugador en fichas individuales de cada uno de ellos, hasta la suscripción del primer contrato profesional -habilitación- o del momento a partir del cual considere que pasa a transformarse en un Activo terminado y transferible: “Derechos de Pase”. En caso de existir bajas antes de la habilitación, deben reconocerse como pérdida del ejercicio en que tal hecho ocurre, como en el caso de una investigación fracasada.

Costo por Grupos / Camadas: Se concibe la formación como una actividad conjunta integrada por grupos de jugadores que practican el fútbol amateur. La acumulación de costos se asignará al grupo y la misma culminará con un número, generalmente reducido, de jugadores a los cuales se les suscribe el primer contrato. Para su materialización debe definirse el período de formación del grupo/camada, el que normalmente oscila entre 3 a 5 años” (2003, s/p).

3.3. Marco Teórico

3.3.1. Historia de los derechos de pase

Por los años noventa en la liga inglesa se aplicaba el derecho de retención al futbolista por parte del club, con el objetivo de mantener equilibrada la competencia, de tal manera que los jugadores pertenecientes a la plantilla de un club pequeño que hubieran tenido una temporada futbolística destacada y que hayan interesado a los clubes grandes no sean transferidos sin el consentimiento del club con el cual el futbolista mantenga un contrato sin importar la vigencia del mismo. En ese sentido era el club el que decidía la oportunidad de la transferencia de un futbolista a un club distinto, para apoyar con este propósito la Football Association emitió una normativa que obligaba la inscripción del futbolista en una asociación deportiva de la localidad a la cual perteneciera la liga y además disponía que al existir un contrato futbolista-club, era el club dueño de todos los derechos de transferencia aun habiendo culminado la relación laboral.

La primacía del Club sobre el futbolista no iba a durar mucho tiempo gracias al sonado “Caso Bosman”, Jean Marc Bosman jugador belga quien terminaba contrato con el club RFC Lieja, se negaba a firmar la renovación de su contrato debido a una gran disminución salarial respecto del anterior contrato, entonces decidió fichar por un equipo francés que disputaba la liga de segunda división, el club RFC Lieja no dudó en hacer uso del derecho

de retención y frustró la posible transferencia de Bosman al equipo francés. El 20 de junio de 1995 Bosman decidió demandar al club RFC Lieja y a la UEFA (Union of European Football Associations) frente al Tribunal Europeo en Luxemburgo, mediante el cual Bosman exigía la liberación del derecho de pase por parte del club al extinguirse la vigencia del contrato, medio año después la demanda llegaría a su fin, el jurado del tribunal europeo dio la razón a Jean Marc Bosman y posteriormente marcó el principio de la globalización del fútbol.

3.3.2. Derechos de pase

Los derechos de pase tienen su origen después de haber cumplido con la firma de contrato entre un futbolista y el club deportivo y haber concluido de manera exitosa las negociaciones de transferencia; es en ese momento cuando la carta pase es otorgado al nuevo club por parte del jugador en caso éste sea jugador libre, en caso el jugador mantenga una relación contractual con otro club el derecho de pase será cedido por parte la entidad deportiva que posee este derecho, por lo que se concluye que en este caso tanto el derecho de pase como el contrato son necesarios, debido que a falta de uno de los componentes el jugador no estará apto para prestar sus servicios futbolísticos a otra entidad.

En ese sentido los derechos de pase son la autorización por escrito del club anterior para que el jugador pueda registrarse y brindar sus servicios a otra institución deportiva; cabe resaltar que Londoño, A. realiza una aclaración respecto de los derechos de pase, tal como se detalla a continuación:

“Por otro lado la corte trata y concluye dos temas; el primero es que los derechos deportivos están ligados al contrato de trabajo, los clubes serán titulares de los derechos deportivos de un jugador siempre y cuando tengan un contrato que ligue jurídicamente un jugador/trabajador con el club/empleador por lo tanto pueden disponer (venderlos o

prestarlos, básicamente) de estos siempre que haya un contrato de trabajo. Consecuentemente con esto si un jugador no tiene contrato de trabajo con algún club será el propio jugador el titular de sus derechos deportivos.” (2010, p25).

3.3.3. Distinción entre derechos de pase y derechos económicos

En el ámbito del fútbol se manejan dos conceptos de manera frecuente los derechos de pase o federativos y los derechos económicos; el primero es un documento que otorga al futbolista el derecho de representar a un determinado club en la liga o competición oficial correspondiente y así lo afirma Barbieri, P.C. cuando se refiere a la definición de los derechos federativos:

“El derecho federativo debería ser conceptualizado como aquella potestad que posee un determinado futbolista para desempeñarse como tal en un club de fútbol, mediante la inscripción respectiva en los registros de la Asociación del Fútbol Argentino o en la liga federada que corresponda.” (2015, p1).

Por otro lado, los derechos económicos se pueden definir como los futuros ingresos que percibirá un club por la transferencia de un jugador, es decir que los derechos económicos se derivan de los derechos de pase, la modalidad adoptada por los distintos equipos de fútbol para obtener financiamiento es vender total o parcialmente dichos derechos a un tercero. La diferencia que existe entre ambos, es que las facultades que otorga la posesión del derecho de pase no pueden compartirse, por otro lado, sobre los derechos económicos pueden existir varios beneficiarios tales como, inversores, agentes deportivos, otro club de fútbol y entre otros.

3.3.4. Disposiciones relacionadas con los contratos de futbolistas

Según el Reglamento sobre el estatuto y transferencia de jugadores que establece la Fédération Internationale de Football Association (FIFA) en el apartado numero 18 señala ciertas condiciones que deberán contener los contratos de jugadores:

- La duración mínima de un contrato será a partir de la fecha de inscripción hasta el fin de la temporada, es decir no será menor a un año.
- La duración máxima para jugadores mayores a 18 años será de 5 años.
- La duración máxima para jugadores menores a 18 años será de 3 años no se aceptará cualquier cláusula de un periodo mayor.

Además, establece que cuando un club desee concretar un contrato de trabajo con el futbolista, dicho club deberá informar por escrito al club de origen su intención de contar con los servicios del futbolista antes de iniciar con las negociaciones. El jugador profesional tendrá la libertad de firmar contrato con el club que desee siempre y cuando no exista un contrato vigente con otro club o su contrato vencerá dentro de los seis meses; si un jugador firma contrato por dos o más equipos a la vez tendrán las sanciones pertinentes.

3.3.5. Cláusulas de Rescisión de Contrato

Parafraseando a Barajas, A. indica que las cláusulas de rescisión suponen una obligación del jugador de pagar una indemnización, en el monto estipulado en el contrato en el caso de finalizar un contrato sin causa justificada y por iniciativa del futbolista.

Además, sostiene que el monto a pagar por la rescisión del contrato no podrá ser excesivo por lo que dependerá de tres variables:

- La remuneración del jugador
- La duración del contrato y
- las erogaciones que el club deba realizar para hacerse con los servicios del jugador.

Además, el reglamento de la FIFA en el artículo 18 establece diferentes tipos de cláusulas de rescisión de contrato, cláusulas de rescisión que implican el pago de una indemnización a la parte afectada, pero también el reglamento contempla otros tipos de rescisión que no generan el pago de una indemnización, dichas cláusulas se detallan a continuación:

- a) Rescisión de contrato sin causa justificada: En este tipo de rescisión la parte que rescinde el contrato se ve obligado a pagar una indemnización, los criterios para establecer la indemnización deberán contener la remuneración y demás beneficios que se le adeuden al jugador.
- b) Restricción de contratos con causa justificada: Al rescindir un contrato por causa justificada, ninguna de las partes está obligada a pagar una indemnización o tener alguna sanción deportiva.
- c) Restricción de contratos por causa deportiva justificada: Se aplicará este tipo de rescisión en el caso un jugador haya jugado menos del diez por ciento (10%) del total de los partidos oficiales durante la temporada.

Cabe resaltar que un contrato no puede rescindirse unilateralmente durante una temporada; sino que por el contrario necesitará de un acuerdo tanto del Club que posee el derecho de pase y del futbolista.

3.3.6. Préstamo de Jugadores Profesionales

Los jugadores profesionales no siempre están sujetos a una transferencia definitiva, también se pueden establecer préstamos de jugadores de un club a otro por un tiempo determinado y así lo señala Acosta, G. quién indica que un club de fútbol que mantiene relaciones laborales con un jugador mediante contrato y que no requerirá de los servicios del jugador por un número determinado de temporadas, puede optar por transferir a préstamo a un jugador; dicha transferencia a préstamo no origina una suspensión del contrato de trabajo con el club origen, por lo que el jugador deberá percibir un salario semejante al estipulado en el contrato de origen. Además, establece que el préstamo de un jugador tiene una triple finalidad, que detallamos a continuación:

- Para el club de origen representa un mecanismo que le permite cumplir con sus obligaciones pactadas en el contrato y sin dar fin a la relación laboral.
- Para el jugador brinda la oportunidad de mantener sus condiciones físicas y deportivas debido a la práctica futbolística continua en su nuevo Club.
- Para el nuevo club significa el refuerzo de su plantel sin generar grandes erogaciones de dinero por concepto de indemnización de transferencia.

3.3.7. Protección de menores de edad

Siguiendo los estatutos establecidos por la FIFA, nos indican que solo se permitirán transferencias internacionales cuando el jugador haya alcanzado la edad de 18 años; salvo las siguientes excepciones:

- a) Si los padres del jugador en mención cambian su domicilio al país donde el club tiene su sede por razones no relacionadas al fútbol.
- b) El nuevo club se compromete a brindar escolaridad, formación futbolística y condiciones óptimas de vivienda; y que el traspaso se efectúe dentro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.
- c) La distancia máxima entre el jugador y el club sea de 100 km.

3.3.8. Elaboración de la información financiera de Clubes de Fútbol

La Ley que promueve la transformación y participación de los clubes de fútbol profesional en Sociedades Anónimas Abiertas en el artículo 23 del reglamento establece que las sociedades que se encuentren registradas deben elaborar información financiera de conformidad con las Normas de Preparación de Información Financiera y dicha información financiera debe ser auditada por Sociedades Auditoras externas.

Por ende, las entidades deportivas que opten por cambiar de Asociaciones sin fines de lucro a Sociedades Anónimas deberán elaborar Estados Financieros aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados, bajo la concepción de brindar información financiera fiel a la realidad, oportuna y comprensible para los usuarios de los Estados Financieros; dicha transformación demanda de la implementación de un proceso contable adecuado dentro de cada club de fútbol.

3.3.9. Requisitos para reconocer un activo intangible

Según Rubiños Valiente, W. (2016) informa que es importante demostrar que un activo cumple la definición de activo intangible, de lo contrario todos los costos relacionados a dicho activo serán reconocidos como gastos del periodo en el que se haya incurrido; en ese sentido indica que se deben cumplir tres características:

- Identificabilidad del activo; es decir que sea susceptible de ser separado de la entidad y vendido, transferido, arrendado o intercambiado.
- Control del activo; se tendrá control del activo cuando una entidad tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros provenientes del recurso y pueda restringir el acceso a terceros de dichos beneficios.
- Cómo último requisito, se tendrá que demostrar la existencia de beneficios económicos futuros relacionados con el activo.

3.3.10. Activos intangibles surgidos del desarrollo

Siguiendo la concepción que tiene la NIC 38 “Activos intangibles” en el párrafo 57 menciona que respecto de aquellos intangibles surgidos del desarrollo o proyecto interno de la empresa, se reconocerá si la entidad puede demostrar los extremos siguientes:

1. Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.
2. Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.
3. Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

4. La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.
5. La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.
6. Su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

3.3.11. Comparación de normativa contable americana US GAAP frente a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) relacionado al tratamiento contable de activos intangibles

En el mundo contable existen dos normativas que proporcionan los criterios contables a aplicar a los diversos hechos económicos que pueden generarse en los negocios, la primera son las US GAAP normativa que es aplicada por entidades cuya matriz está ubicada en Estados Unidos y por otro lado las NIIF que son aplicadas globalmente por las compañías, con la finalidad de estandarizar los criterios contables a aplicar a cada transacción en específico.

Ambas normativas presentan concepciones distintas y similares para cada una de las transacciones que se generan en el entorno de los negocios, en ese sentido la presente sección tiene como propósito mostrar los diferentes tratamientos contables a aplicar en base a normativa US GAAP y NIIF en relación a los activos intangibles que es tema de estudio en la presente investigación. A continuación, elaboraremos un cuadro comparativo de los criterios contables establecidos tanto en las NIIF como en las US GAAP:

Tabla 2 Cuadro comparativo entre normas NIIF y USGAAP

Tema en controversia	Tratamiento contable en base a NIIF	Tratamiento contable en base a US GAAP
Revaluación de activos intangibles	Se contabilizará el activo intangible a su valor revalorizado en la medida que exista un mercado activo. La revaluación será el valor razonable menos la amortización y las pérdidas por deterioro.	El concepto de revaluación de activos intangibles esta prohibido, por ende los intangibles serán reconocidos al costo.
Activos intangibles desarrollados internamente	Se distinguen dos fases, costos investigación y costos de desarrollo; la norma señala que todas las erogaciones de dinero realizadas en la etapa de investigación deberán ser reconocidas como gasto en el periodo en que se incurran; por otro lado los costos de desarrollo podrán ser reconocidos como activo intangible en la medida que cumpla los requisitos señalados en el apartado 3.3.10.	Tanto los costos incurridos en la fase de investigación y de desarrollo serán reconocidos como gastos en el periodo en que se incurren. Sin embargo los costos relacionados al desarrollo de un software tendrá diferentes tratamientos, en la medida que sean software desarrollados para uso interno y software desarrollados para la venta.
Deterioro de activos Intangibles	El nivel de análisis de deterioro se realiza a las unidades generadoras de efectivo (UGE), que es el conjunto de activos mas pequeños que generan flujos de efectivo. Existirá prueba de deterioro en la medida en que el valor en libros exceda al valor recuperable; y el valor recuperable será el mayor entre el valor razonable y el valor en uso. El reconocimiento del deterioro será registrado en una cuenta puente del activo intangible, la pérdida puede ser revertida si se satisfacen ciertos criterios.	El nivel de analisis de deterioro se realiza al grupo de activos intangibles. Existirá prueba de deterioro cuando el importe en libros exceda al valor razonable. El reconocimiento de la pérdida por deterioro será registrado directamente al activo intangible, por ende no existirá la posibilidad de revertir dicha pérdida.

Elaboración: Propia

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad N°38 y US GAAP Pharmaceuticals and Life Sciences Issues and Solutions for the Pharmaceuticals and Life Sciences Industries.

En conclusión, podemos evidenciar que los criterios contables a aplicar a los activos intangibles que establecen las NIIF y las US GAAP difieren en ciertos aspectos y de tal forma existen distintas concepciones entre ambas normativas al momento de reconocer, valorar y presentar otros tipos de transacciones económicas. Respecto a los activos intangibles que es de interés para la presente investigación entendemos que las entidades deportivas que realicen sus operaciones en Estados Unidos deberán tomar en cuenta las consideraciones mencionadas anteriormente al momento de reconocer y valorar los derechos de pase de futbolistas de acuerdo a US GAAP.

Capítulo IV

4. Metodología de Investigación

4.1. Variables

4.1.1. Conceptos operacionales

VARIABLES	DEFINICIÓN
Costos de Formación	Conjunto de erogaciones de dinero, directamente relacionadas con el desarrollo del jugador, realizadas por el Club con la finalidad de que el jugador quede en condiciones de generar ingresos a la entidad.
Valor de derecho de pase de jugadores adquiridos	Conjunto de erogaciones de dinero por parte del Club, directamente relacionadas con la adquisición del jugador y que sean necesarios para que el jugador quede listo para la suscripción del contrato que lo ligará al nuevo Club.
Valoración posterior del derecho de pase	Se medirá al valor razonable (mercado), dicha revalorización o medición posterior será comparada con el costo inicial del derecho de pase que dará origen a un deterioro o mayor valor del derecho de pase.

4.1.2. Cuadro de operacionalización de variables

Variables	Tipo de variable	Dimensiones	Indicadores	Niveles de medición
Costos de formación	Independiente	<ul style="list-style-type: none">- Costos Directos- Costos Indirectos	<ul style="list-style-type: none">- Sistema de costos	<ul style="list-style-type: none">- Cuantitativa de razón
Valor de derecho de pase de jugadores adquiridos	Independiente	<ul style="list-style-type: none">- Precio de adquisición- Primas- Derechos de inscripción- Impuestos- Comisiones	<ul style="list-style-type: none">- Análisis	<ul style="list-style-type: none">- Cuantitativa de razón
Valoración posterior del derecho de pase.	Independiente	<ul style="list-style-type: none">- Valor de mercado- Costo inicial	<ul style="list-style-type: none">- Análisis	<ul style="list-style-type: none">- Cuantitativa de razón

4.2. Diseño de la investigación

La presente investigación es cuantitativa y cualitativa por ende mixta; tiene un diseño no experimental descriptivo. Mediante ella se pretende analizar, presentar y describir el tratamiento contable a aplicar a los derechos de pase de futbolistas propios y adquiridos por un Club de Fútbol Profesional, además se pretende medir de manera razonable el costo de los derechos de pase.

La investigación es de diseño no experimental transversal descriptivo porque la información se recopilará en un momento dado, además se intenta establecer los criterios contables a aplicar

en la medición, reconocimiento y presentación de los derechos de pase de jugadores de fútbol profesionales.

4.3. Caso

4.3.1. Unidad de análisis

La unidad de análisis está conformada por los derechos de pase de los futbolistas que conformen la plantilla del Club FBC Misti; tanto los derechos de pase de jugadores profesionales y los jugadores que pertenecen a la cantera del mencionado club de fútbol.

4.3.2. Criterio de Selección:

La investigación se presenta como un estudio de caso, se ha elegido al Club FBC Misti con la finalidad de cumplir con los objetivos de la investigación, se optó por elegir al Club FBC Misti por ser el único club de fútbol profesional que representa a la ciudad de Arequipa; y además por contar con un equipo canterano o de reservas que es de vital importancia para cumplir con los propósitos de la investigación. Evidentemente no se menciona el nombre real del Club por temas de confidencialidad, debido a que los Clubes deportivos en el Perú no se encuentran obligados a divulgar información a terceros que no estén vinculados a la entidad deportiva, por estar bajo la forma jurídica de asociaciones sin fines de lucro y amparándose bajo los lineamientos establecidos para dichas entidades el nombre del Club se mantendrá en reserva según lo acordado con la alta directiva.

4.4. Estrategias de recolección de datos

4.4.1. Fuente Primaria

La entrevista aplicada al administrador del Club FBC Misti con la finalidad de obtener información relacionada a la industria deportiva y a los derechos de pase de futbolistas.

4.4.2. Fuente secundaria

Los comprobantes y documentos que sustenten los costos o gastos; relacionados a la formación y adquisición de los jugadores de fútbol; incurridos por el Club FBC Misti.

4.4.3. Técnica

En la presente investigación fue necesario aplicar la técnica de la entrevista; con la finalidad de lograr un entendimiento de la industria y recopilar información relacionada a los derechos de pase de futbolistas propios y adquiridos por el Club FBC Misti de Arequipa, además mediante la técnica de observación se analizó los comprobantes y documentos relacionados a los derechos de pase con la finalidad de aplicar el tratamiento contable adecuado.

4.4.4. Instrumento

Se utilizó una ficha con preguntas (ver Anexo N° 1) y ficha de observación (Ver aplicación práctica de resultados); con la finalidad de recopilar la información relacionada a los derechos de pase para llevar a cabo la investigación, por temas de confidencialidad no se muestra la ficha de observación en la presente investigación, pero con el propósito de evidenciar los componentes relevantes ligados a los comprobantes y documentos relacionados a los derechos de pase, se elaboró una aplicación práctica.

4.5. Criterios para el análisis de datos

4.5.1. Criterios para el análisis de datos

En la presente investigación el criterio que se utilizó para el análisis de datos, fue la aplicación del tratamiento contable que establece la NIC 38 “Activos Intangibles”, porque debido al análisis de la industria realizado al Club FBC Misti de Arequipa, se demostró que los derechos de pase deben ser reconocidos como activos intangibles.

Capítulo V

5. Resultados

La presente investigación fue desarrollada con el propósito de atender la problemática relacionada al reconocimiento, valuación y presentación de los derechos de pase de futbolistas propios y adquiridos en los Clubes de Fútbol Profesional. En ese sentido fue necesario centrar la investigación en una entidad deportiva específica con nombre Fútbol Club Misti en adelante “El Club”; debido a que la industria del fútbol se maneja de forma similar en las demás instituciones deportivas, se ha mantenido en reserva el verdadero nombre de la institución por temas de confidencialidad.

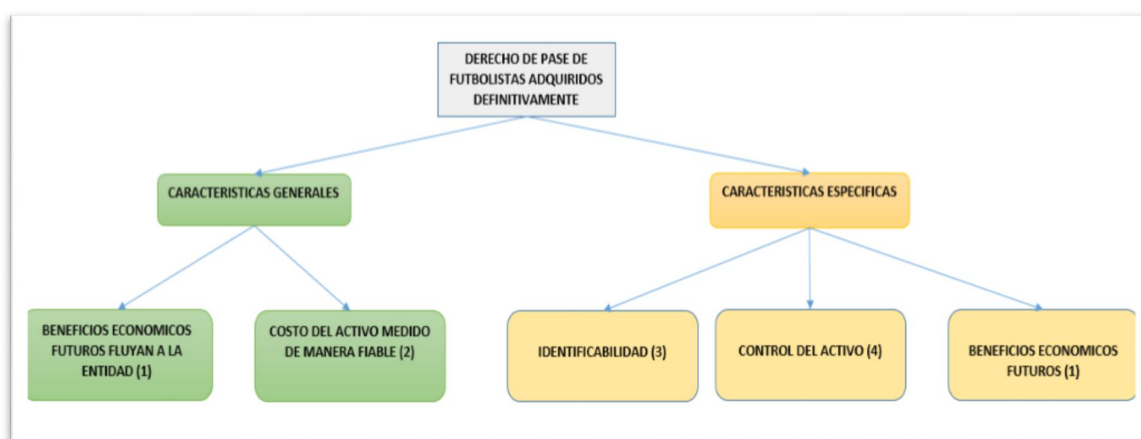
Para obtener los resultados que se mostrarán en el presente capítulo, fue necesario aplicar una entrevista al personal correspondiente del área administrativa-contable del Club FBC Misti, la entrevista se realizó de manera presencial dicho método aplicado permite asegurar la veracidad de los resultados que se presentarán a continuación porque están basadas sobre datos reales: (Ver Anexo N° 1)

5.1. Respecto del tratamiento contable de los derechos de pase

Como se ha comentado a lo largo de la investigación existen tres formas de hacerse con los servicios de un jugador de fútbol; el primero consiste en la contratación de un jugador que pertenece a otra entidad deportiva, al cual llamamos “**jugador adquirido**” dicho jugador adquirido puede ser cedido de forma definitiva o temporal; por lo que se hace la distinción entre “**jugadores adquiridos definitivamente**” y “**jugadores adquiridos a préstamo**” y también está el “**jugador propio**” que es aquel formado en las divisiones menores de un club de fútbol que con el tiempo se espera forme parte del plantel profesional.

5.1.1. Tratamiento contable de los derechos de pase de futbolistas adquiridos en forma definitiva

La práctica contable que se debe aplicar para la adquisición de los derechos de pase de futbolistas adquiridos en forma definitiva, es reconocerlos como activo intangible. En ese sentido se concluye que reconocer los derechos de pase de futbolistas adquiridos en forma definitiva como activo intangible es razonable, porque cumple las siguientes características que se detallan en el siguiente cuadro:



Elaboración: Propia

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad N°38 “Activos Intangibles”

Figura 2 Derechos de pase como activo intangible

Ítem (1): Se comprueba que, en los derechos de pase de futbolistas adquiridos definitivamente, existe la probabilidad de que la entidad deportiva obtenga ingresos futuros derivados de la participación del futbolista en los partidos de la liga profesional o de la posterior venta que El Club realice por el jugador.

Ítem (2): El costo a reconocer por dicho derecho de pase serán aquellas erogaciones de dinero necesarias para que el futbolista quede listo para jugar, dentro de los cuales tenemos los siguientes:

- a) El valor de transferencia pagado por la entidad deportiva para hacerse con el derecho de pase del jugador.
- b) Otros costos necesarios como los derechos de inscripción, traslados, primas abonadas al jugador por la firma del contrato, impuestos no recuperables y otros.

Ítem (3): La característica de identificabilidad se comprueba en los derechos de pase debido a que la entidad posee un derecho de pase por cada jugador, lo que permite que la entidad pueda reconocerlo de manera separada y venderlos o pueda ceder al jugador a otra entidad deportiva bajo la forma de jugador transferido a préstamo.

Ítem (4): El derecho de pase o también conocido internacionalmente como “**transfer**” proporciona a la entidad deportiva la exclusividad de uso de los servicios del futbolista, esto se genera debido a que existe un derecho contractual que obliga al futbolista a permanecer los años estipulados en el contrato que serán de 5 años como máximo según lo establecido por el reglamento FIFA.

Por lo tanto, una vez demostrada la razonabilidad de reconocer los derechos de pase de jugadores adquiridos definitivamente como activo intangible por cumplir con las características antes mencionadas El Club procederá a registrar contablemente lo siguiente:

Tabla 3 Reconocimiento de la adquisición del derecho de pase

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
ACTIVO INTANGIBLE	XXX	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		XXX

Posteriormente se le fijará una vida útil al activo intangible reconocido, siendo la duración del contrato la más adecuada porque es en ese lapso de tiempo que la entidad obtendrá beneficios derivados del derecho de pase del futbolista, es decir se irá amortizando en línea recta el valor del

activo intangible en función de los años que dure el contrato, según se muestra en el siguiente gráfico:

Tabla 4 Cuadro explicativo de amortización del activo intangible

CONCEPTO	AL 01/01/XX	AL 31/12/XX
COSTO	XXX	XXX
AMORTIZACIÓN	-	(X)
VALOR EN LIBROS	XXX	XX

Como consecuencia El Club deberá afectar a resultados año tras año hasta la fecha de vencimiento del contrato, por concepto de gasto de amortización generado por el derecho de pase de futbolistas adquiridos definitivamente, por lo cual generará el siguiente registro contable:

Tabla 5 Reconocimiento del gasto generado por la amortización del derecho de pase

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
GASTO POR AMORTIZACION DE INTANGIBLE	XXX	
AMORTIZACIÓN ACUMULADA		XXX

El gasto generado por concepto de amortización del activo intangible reconocido por la adquisición del derecho de pase en forma definitiva, dará lugar a un pasivo por impuesto a la renta diferido debido a que existe una diferencia temporal entre los parámetros tributarios y contables establecidos. Según la Norma que establece los criterios de reconocimiento y medición de activos intangibles (NIC 38) menciona que los gastos por concepto de amortización se irán reconociendo según la vida útil del activo intangible; para este caso los derechos de pase adquiridos en forma definitiva tienen una vida útil de tres (3) años como mínimo y de cinco (5) años como máximo según lo establece la normativa FIFA. Por otro lado, la Ley de Impuesto a la Renta en el artículo 44 inciso g) indica que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada puede ser

considerado como gasto y aplicado a resultados en un solo ejercicio o amortizado en diez (10) años, dicho lo anterior la entidad procederá a reconocer contablemente el siguiente asiento:

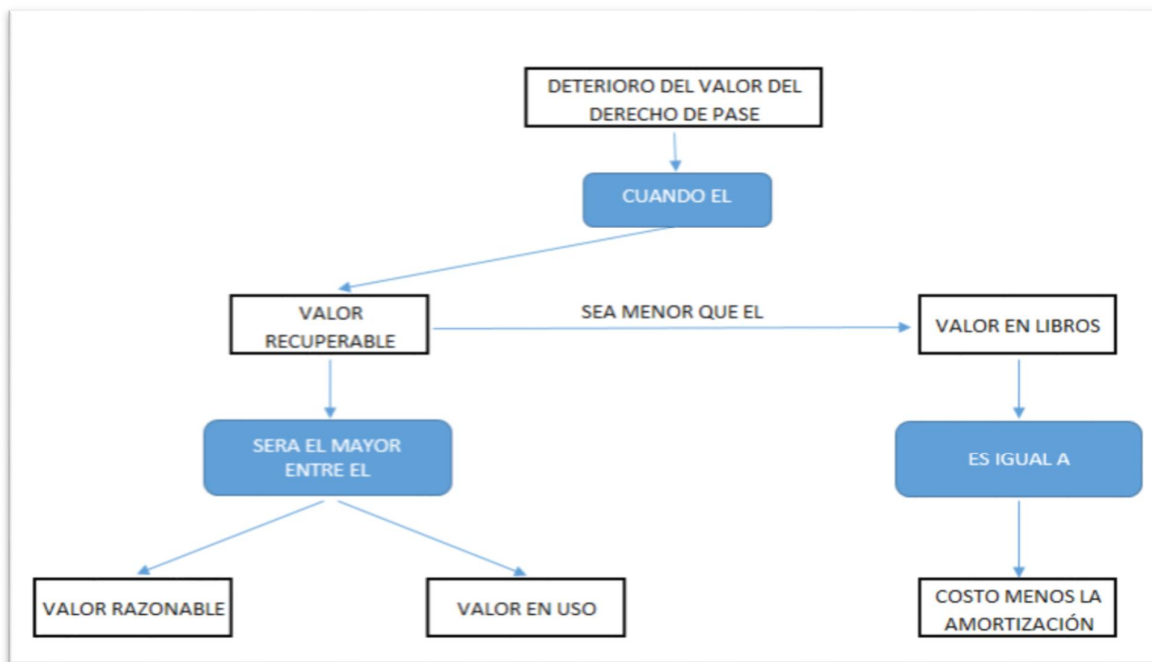
Tabla 6 Reconocimiento del pasivo diferido generado por la amortización del derecho de pase

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
GASTO POR AMORTIZACION DE INTANGIBLE	XXX (*)	
PASIVO POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO		XXX (*)

(*) Ver Aplicación Práctica de Resultados para mayor información acerca de la metodología a aplicar para obtener el monto a reconocer por concepto del pasivo diferido.

Respecto de la valoración posterior al reconocimiento inicial no se podrá reconocer un mayor valor por consecuencia de llevar el activo intangible a valor razonable; esto debido a la falta de un mercado activo y además de aquellos cambios que pueden variar de un día para otro por motivos de lesiones, actitud del jugador y resultados deportivos; en ese sentido no es posible determinar de manera objetiva el valor de mercado aun existiendo compradores potenciales; sino hasta el momento en que se haga efectivo el traspaso o la enajenación del jugador a otro club deportivo, dado que es en ese momento que se puede tener una medición objetiva y real del valor de transferencia del derecho de pase del jugador.

Entonces el derecho de pase reconocido como activo intangible se medirá al valor en libros, es decir a su costo menos la amortización acumulada a lo largo de los años que dure el contrato de cada jugador. Lo contrario sucede al momento de reconocer un deterioro respecto del activo intangible, El Club evaluará de manera periódica (cierre de balance) en base a datos deportivos y económicos, analizará el rendimiento deportivo, integridad física, actitud del jugador y entre otros factores e indicará si existen indicios claros de deterioro que afecten al valor del activo intangible o derecho de pase de futbolista adquirido definitivamente, según se muestra en el siguiente gráfico:



Elaboración: Propia

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad N°36 “Deterioro del valor de activos”

Figura 3 Deterioro del valor del activo intangible

Como vemos en la gráfica el valor recuperable será el mayor entre el valor razonable y el valor en uso, líneas atrás concluimos que no se puede determinar de manera objetiva el valor razonable en la industria futbolística por ciertas características que fueron mencionadas anteriormente, por ende, el valor en uso se convierte en un factor importante a la hora de determinar si existe algún deterioro en el valor del activo. Para hallar el valor en uso de un activo se necesitará elaborar un flujo de efectivo proyectado, realizando estimaciones objetivas de los flujos de efectivo que se esperan obtener del derecho de pase, basándose en hipótesis razonables y fundamentadas. Según la norma que abarca el estudio de los activos intangibles establece la composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, adaptándolo a las entidades deportivas tenemos las siguientes:

- Proyecciones de entradas de efectivo producto de la participación futbolística del deportista.

- Proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir con la finalidad de que el futbolista quede apto para participar oficialmente con el club de fútbol.
- Los flujos de efectivo que se producirían por la enajenación del derecho de pase al final de su vida útil.

Una vez encontrado el valor en uso se procederá a comparar con el valor en libros, si resultase el primero menor El Club procederá a reconocer en su contabilidad un gasto por deterioro, el cual afectará a resultados en el año de la medición con el siguiente asiento contable:

Tabla 7 Reconocimiento de la pérdida por medición a valor razonable del derecho de pase

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
PÉRDIDA POR MEDICIÓN A VALOR RAZONABLE	XXX	
DESVALORIZACIÓN DE INTANGIBLES		XXX

Dicha pérdida reconocida por medición a valor razonable por tratarse de una provisión que no está contemplada como deducible en la Ley de Impuesto a la Renta generará un activo por impuesto a la renta diferido por tratarse de una diferencia temporal entre la base tributaria y contable. La provisión por deterioro será aceptada como deducible para efectos de Impuesto a la Renta en el momento de la venta del activo intangible o cuando se dé de baja al mismo, dado que con la enajenación o retiro del activo de la contabilidad se incurrirá de manera real en la pérdida provisionada con anterioridad.

Para mostrar el efecto de la diferencia temporal surgida como consecuencia de la provisión por deterioro, El Club deberá reconocer en su contabilidad un activo diferido que será el resultado de multiplicar el monto total del deterioro por el porcentaje establecido para efectos del cálculo de

Impuesto a la Renta en la fecha en la que se espera recuperar el impuesto, entonces el registro contable será el siguiente:

Tabla 8 Reconocimiento del activo diferido generado por la perdida por medición a valor razonable del derecho de pase

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
ACTIVO POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	XXX	
PÉRDIDA POR MEDICIÓN A VALOR RAZONABLE		XXX

5.1.2. Tratamiento contable de los derechos de pase de futbolistas propios

En el presente capítulo abordaremos los costos de formación en los que incurren los clubes de fútbol en el equipo de reserva o en futbolistas amateur. Es común que los clubes de fútbol cuenten con un equipo canterano o de reservas, con la finalidad de formar a futuros futbolistas con miras a que en un punto en el tiempo brinden sus servicios futbolísticos en el equipo profesional. Un equipo de reservas puede contar con un grupo amplio de futbolistas amateur, se sabe que no todos los futbolistas llegarán a tener un “criterio de éxito”; es decir no todos cumplirán con la finalidad que pretende El Club de obtener jugadores profesionales que con su participación en el equipo principal pueda generar beneficios económicos a la entidad.

Dicho lo anterior, se concluye que dentro de un equipo canterano existirán futbolistas amateur que lleguen a firmar contrato con el equipo profesional, por estos jugadores se podría entender que la entidad realizará erogaciones de dinero con miras a futuros ingresos, el hecho de que exista la probabilidad de que fluyan beneficios económicos futuros a la entidad y se configure el mismo tratamiento contable que se debe aplicar a los derechos de pase de jugadores adquiridos en forma definitiva, nace la idea que estaríamos hablando de

un activo intangible desarrollado por la entidad, pero por las características que establece la norma contable no es razonable acumular los costos generados por los futbolistas propios o formados, con la finalidad de posteriormente capitalizarlos como parte del costo del activo intangible debido a las siguientes causas:

- a) No es posible distinguir con claridad y objetividad en qué lapso de tiempo el jugador amateur se encuentra en etapa de investigación y en qué punto está bajo la fase de desarrollo, distinguir entre estas etapas es de vital importancia, debido a que si el jugador se encuentra en la segunda etapa se tendrá certeza del momento en el que se empezarán a acumular los costos relacionados a la formación del jugador para posteriormente activar el intangible por el valor acumulado en la etapa de desarrollo justo en el momento de la firma del contrato profesional por parte del jugador amateur.
- b) No existe certeza de poder completar la producción del activo intangible, debido que para culminar la etapa de desarrollo de manera exitosa con la finalidad de reconocer el activo intangible por derecho de pase de futbolista propio, la entidad dependerá de factores como el rendimiento deportivo , las lesiones y actitud del futbolista; estos factores generan incertidumbre para la entidad de que el futbolista formado quede listo para su venta o la utilización como consecuencia de su participación en el equipo profesional.

Una vez expuestas las causas anteriores que dificultan el reconocimiento como activo intangible por los derechos de pase que adquiriera la entidad de los futbolistas formados en el equipo de reserva, cualquier erogación de dinero que realice El Club en el equipo de reserva, tales como:

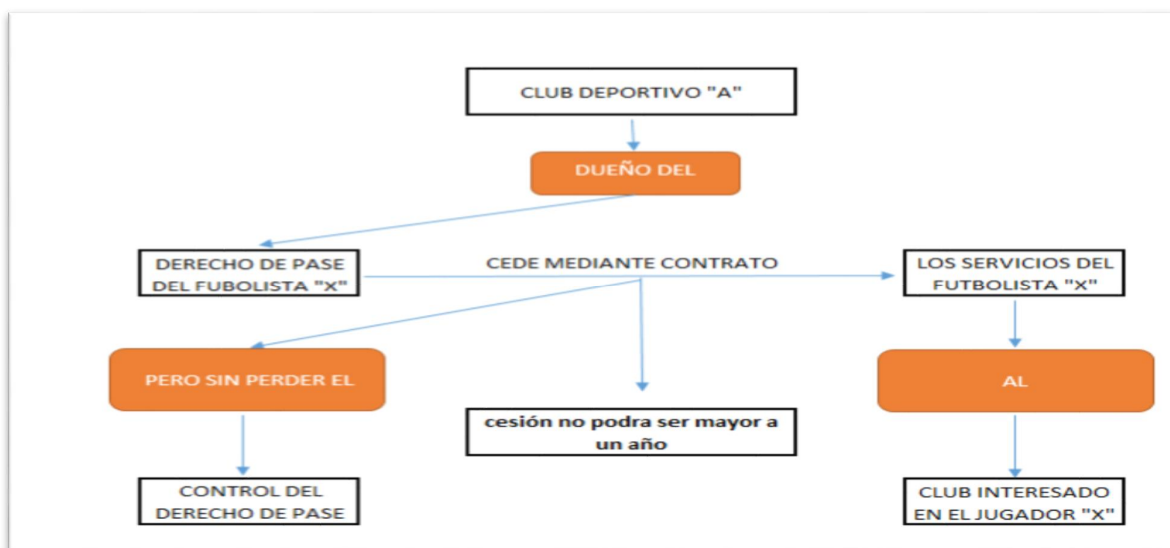
- Remuneraciones de jugadores, director técnico, doctor deportivo y demás personal técnico.
- Hospedaje.
- Pasajes aéreos.
- Alquiler de estadios.
- Alquiler de Gimnasios.
- Gastos de transporte.
- Viáticos.
- Premios a jugadores amateur y entre otros.

Se irán mandando al gasto en el periodo en que se incurra en dichas erogaciones de dinero, es decir se afectará a resultados año tras año con la finalidad de cumplir con el principio de prudencia contable. Por consiguiente, si en algún momento en el tiempo algún jugador formado llegara a firmar contrato con el equipo profesional, el valor del derecho de pase contablemente será cero.

Pero cabe resaltar que los jugadores formados, si llegarán a ser considerados como activos intangibles, en el momento en que la entidad deportiva que los haya formado decida venderlos a un equipo profesional, en ese momento la entidad deportiva que adquiriera a dicho jugador pasará a aplicar el tratamiento contable de los derechos de pase de futbolistas adquiridos en forma definitiva.

5.1.3. Tratamiento contable de futbolistas adquiridos a préstamo

Una modalidad frecuente que optan los equipos de fútbol para adquirir un jugador es la de cesión temporal, el cual tiene el siguiente proceso que se muestra en la gráfica:



Elaboración: Propia

Fuente: Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de jugadores FIFA.

Figura 4 Proceso de Adquisición por cesión temporal

Según el gráfico el traspaso bajo la modalidad de cesión temporal, muestra que por medio de un contrato, que nace del acuerdo entre el futbolista y el club de origen, el jugador prestará sus servicios futbolísticos mediante su participación en la liga o competición a la que pertenezca el club de destino; la particularidad de esta forma de traspaso radica en que no existe un control sobre el derecho de pase por parte de la entidad deportiva adquiriente y esto sucede porque en un traspaso bajo la forma de cesión temporal solo se transfiere el uso de los servicios futbolísticos, mas no el derecho de pase.

En ese sentido se demuestra el vínculo íntimo que existe entre el contrato y el derecho de pase, si bien es cierto la entidad deportiva puede gozar durante el plazo del contrato (el cual no podrá ser mayor a una año) de los beneficios económicos que se generen por la participación futbolística del jugador adquirido temporalmente, pero no tendrá derecho a decidir sobre una posterior venta sin autorización del club de origen y esto debido a que no posee el derecho de pase del futbolista, lo

cual evidencia la importancia de contar tanto con el derecho de pase del futbolista y de un contrato para poder ejercer control sobre el derecho de pase del jugador.

Por lo que se concluye que en ninguna adquisición bajo la modalidad de cesión temporal se podrá reconocer un activo intangible; porque al no existir transferencia del derecho de pase se comprueba que la entidad no posee control derivada de dicha adquisición, por ende, El Club deberá afectar a resultados por el monto de adquisición y demás erogaciones de dinero que realice para adquirir a un jugador bajo esta modalidad, realizando el siguiente registro contable:

Tabla 9 Reconocimiento de la adquisición del jugador bajo la modalidad de cesión temporal

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
GASTO DE ADQUISICIÓN POR CESIÓN TEMPORAL	XXX	
CUENTA POR PAGAR AL CLUB DEPORTIVO “A”		XXX

Capítulo VI

6. Aplicación Práctica de Resultados

Con la finalidad de lograr un mejor entendimiento del tratamiento contable de los derechos de pase de futbolistas adquiridos en forma definitiva, debido a que requiere un tratamiento más complejo que los demás derechos de pase se presenta la siguiente aplicación práctica:

El Club ha anunciado la contratación del jugador “X” quien se encontraba jugando en el Club A de la liga argentina, el valor de transferencia asciende a 35,900 soles, para lograr la firma del contrato El Club incurrió en erogaciones de dinero por concepto de transporte aéreo del jugador por 1,500 soles, adicionalmente El Club abonó en la cuenta del jugador “X” la suma de 15,000 soles con el propósito de que la firma del contrato llegue a buenos términos con El Club. La duración de dicho contrato será de 4 años; adicionalmente el club incurre en pagos federativos para la inscripción del jugador cuyo monto asciende a 3,850 soles. Se sabe también que normalmente el pago por conceptos federativos es de 2,500 soles, pero debido a un error en la inscripción por parte del encargado del Club se incurrió en el pago de 3,850 soles mencionados anteriormente. A fin de año El Club elabora un flujo de caja proyectado analizando parámetros deportivos y económicos del jugador “X”; dicho flujo descontado a una tasa de descuento da como resultado un valor de 39,000 soles.

a) Costo a reconocer en el derecho de pase adquirido en forma definitiva:

Tabla 10 Resumen del costo a reconocer por el derecho de pase adquirido en forma definitiva.

CONCEPTO	MONTO
Valor de transferencia	S/ 35,900
Transporte de jugador	S/ 1,500
Prima pagada a jugador	S/ 15,000
Pagos federativos (*)	S/ 2,500 (*)
Costo del derecho de pase	S/ 54,900

(*) El costo a reconocer no será de S/ 3,850, serán aquellos en los que normalmente El Club incurra y estén ligados al

giro del negocio, por ende, la diferencia generada será imputado a resultados como un gasto.

Tabla 11 Reconocimiento de la adquisición del derecho de pase (aplicación práctica)

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
ACTIVO INTANGIBLE	54,900	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		54,900

Tabla 12 Reconocimiento del gasto generado por concepto de mala inscripción

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
OTROS GASTOS	1,350	
CUENTA POR PAGAR DIVERSOS		1,350

Tabla 13 Reconocimiento del asiento de destino del gasto por concepto de mala inscripción

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
CUENTA DE DESTINO DEL GASTO	1,350	
CUENTA DE DESTINO DEL GASTO		1,350

b) Amortización a reconocer del derecho de pase adquirido en forma definitiva:

La amortización a reconocer por el derecho de pase será en línea recta durante la duración del contrato (4 años)

Tabla 14 Cuadro de amortización acumulado en el primer año

CONCEPTO	MONTO
Costo del derecho de pase	S/ 54,900
Amortización acumulada	(S/ 13,725)
Valor en libros	S/ 41,175

Tabla 15 Reconocimiento del gasto generado por la amortización del derecho de pase en el año 1

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
GASTO POR AMORTIZACION DE INTANGIBLE	13,725	
AMORTIZACIÓN ACUMULADA		13,725

Tabla 16 Reconocimiento del asiento de destino del gasto por concepto de amortización en el año 1

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
CUENTA DE DESTINO DEL GASTO	13,725	
CUENTA DE DESTINO DEL GASTO		13,725

c) Pasivo diferido generado por gasto de amortización del derecho de pase:

Tabla 17 Cuadro explicativo del pasivo diferido generado por el gasto de amortización del derecho de pase

CONCEPTO	SEGÚN NIIF	BASE LEGAL	DIFERENCIA TEMPORAL
Costo	54,900	54,900	
Amortización	(13,725)	(54,900)	
Valor en Libros	<u>41,175</u>	-	<u>41,175</u>
Impuesto a la Renta (28%)			28%
Impuesto a la Renta Pasivo Diferido			<u>11,529</u>

Tabla 18 Reconocimiento del pasivo diferido generado por la amortización del derecho de pase

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
GASTO POR AMORTIZACION DE INTANGIBLE	11,529	
PASIVO POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO		11,529

d) Reconocimiento de deterioro del derecho de pase adquirido en forma definitiva:

Tabla 19 Cuadro de la perdida por deterioro generado por llevar a valor razonable el derecho de pase

VALOR EN LIBROS (a)	VALOR EN USO (b)
S/ 41,175	S/ 39,000
DETERIORO (*)	<u>S/ 2,175</u> (a-b)

(*) Se compara el valor en libros y el valor en uso, si resultase menor el valor en uso existirá deterioro.

Tabla 20 Reconocimiento de la pérdida por medición a valor razonable del derecho de pase

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
PÉRDIDA POR MEDICIÓN A VALOR RAZONABLE	2,175	
DESVALORIZACIÓN DE INTANGIBLES		2,175

Tabla 21 Reconocimiento del asiento de destino del gasto por concepto de pérdida por medición a valor razonable

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
CUENTA DE DESTINO DEL GASTO	2,175	
CUENTA DE DESTINO DEL GASTO		2,175

- e) **Activo diferido generado por medición a valor razonable del derecho de pase adquirido en forma definitiva:**

Tabla 22 Cuadro del activo diferido generado por medición a valor razonable del derecho de pase

CONCEPTO	VALOR
Perdida por deterioro (1)	S/ 2,175
Impuesto a la Renta (2)	28%
Impuesto a la Renta Activo Diferido	<u>S/ 609</u> (1*2)

Tabla 23 Reconocimiento del activo diferido generado por la pérdida por medición a valor razonable del derecho de pase

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
ACTIVO POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	609	
PÉRDIDA POR MEDICIÓN A VALOR RAZONABLE		609

Capítulo VII

7. Conclusiones y Recomendaciones

7.1. Conclusiones

PRIMERA; en cuanto al primer objetivo planteado en la investigación el cual fue establecer los criterios contables adecuados para el correcto reconocimiento de los derechos de pase como activos intangibles, se concluye que:

Respecto de los derechos de pase de futbolistas adquiridos definitivamente el tratamiento contable a aplicar es el de reconocerlos como activos intangibles porque se demostró que cumplen con las características establecidas en la Norma Internacional de Contabilidad 38 “Activos intangibles” y según normativa FIFA tendrán una vida útil de tres años como mínimo y cinco años como máximo según lo estipulado en el contrato pactado entre el futbolista y la institución deportiva. Mientras que por la adquisición de los derechos de pase de futbolistas propios y los adquiridos en forma temporal serán reconocidos como gasto años tras año.

SEGUNDA; no se cumplió con el segundo objetivo propuesto, el cual era proponer un sistema de costos que asignara razonablemente el valor de formación de los jugadores de fútbol, debido a que se probó que por la adquisición de los derechos de pase de futbolistas propios no es posible reconocer un activo intangible y que una de las causas es la dificultad de distinguir entre la etapa de investigación y de desarrollo de un futbolista amateur, todo ello con la finalidad de poder acumular en un sistema de costos las erogaciones de dinero realizadas en la fase de desarrollo, para posteriormente activar el valor acumulado en dicho

sistema de costos como el valor del intangible. Es por ese motivo que para efectos de la investigación no fue relevante proponer el sistema de costos.

TERCERA; respecto a determinar el criterio de amortización para ser aplicado a los activos intangibles de los equipos de fútbol, el cual fue planteado como el tercer objetivo de la investigación. Se concluye que el criterio de amortización a aplicar al activo intangible reconocido por El Club como consecuencia de la adquisición del derecho de pase de futbolistas adquiridos definitivamente, será la duración del contrato porque es en ese periodo que la entidad obtendrá beneficios económicos derivados del derecho de pase.

CUARTA; en referencia al cuarto objetivo que fue planteado de la siguiente manera: Establecer la valoración posterior al reconocimiento inicial de los derechos de pase de los futbolistas. Se concluye que por el derecho de pase de futbolistas adquiridos definitivamente que es el único que da origen a un activo intangible no se podrá reconocer un mayor valor por consecuencia de llevarlo a valor razonable, esto debido a la falta de un mercado activo y a las variaciones tan repentinas que pueda tener por concepto de rendimiento deportivo, lesiones y actitud del jugador. Pero se reconocerá una pérdida por medición a valor razonable en el momento en que ocurra y según se explicó en el capítulo de resultados ocurrirá un deterioro el valor del derecho de pase cuando el valor recuperable sea menor que el valor en libros.

QUINTA; en relación a la primera hipótesis planteada en la investigación, esta no se comprueba porque la dificultad para considerar los derechos de pase de futbolistas formados como activo intangible no solo radica en una valoración objetiva y fiable, es decir no basta con elaborar un sistema de costos, la dificultad también se encuentra en la falta de

certeza que existe para concluir el activo intangible porque finalizar con el proceso dependerá de factores como lesiones, rendimiento deportivo, actitud del jugador y otros; los cuales por tener una característica muy variable dificultan la certeza de culminar con el proceso de formación, además también por la incapacidad de distinguir entre la fase de investigación y desarrollo.

SEXTA; respecto a la segunda hipótesis se concluye que efectivamente los derechos de pase de futbolistas adquiridos en forma definitiva reconocidos como activos intangibles tendrán una medición posterior al reconocimiento inicial, con el propósito de identificar indicios claros de deterioro en el valor del activo intangible.

7.2. Recomendaciones

PRIMERA; para efectos de la capitalización del costo a reconocer en el activo intangible se requiere realizar un análisis previo con la finalidad de determinar de manera adecuada aquellos desembolsos o erogaciones de dinero que formarán parte del costo del derecho de pase adquirido; de tal manera que se cumpla con los requerimientos especificados en la norma contable que trata los activos intangibles.

SEGUNDA; respecto al Impuesto a la Renta diferido reconocido como consecuencia de una diferencia temporal entre la base tributaria y contable, El Club debe evaluar si existe expectativa de recuperar el activo diferido o si se liquidará el pasivo diferido; además deberá realizar un constante monitoreo con el propósito de realizar el ajuste de las tasas del Impuesto a la Renta vigentes en la fecha de recuperación o de liquidación del impuesto.

TERCERA; en el caso de los derechos de pase de jugadores canteranos o del equipo de reserva se recomienda evaluar un seguro que cubra la inversión; con el propósito de poder acumular los costos generados por concepto de formación hasta el momento en que el jugador firme contrato con el equipo profesional y se pueda transferir estos costos acumulados como parte del activo intangible.

CUARTA; dicho lo anterior; el sistema de costos que se recomendaría aplicar a esta industria es el de ordenes específicas; debido a que permite asignar en fichas

individuales las erogaciones de dinero en las que se puedan incurrir por concepto de formación, para posteriormente activar estos costos a cada uno de los derechos de pase de aquellos jugadores que logren firmar contrato con el equipo profesional, aplicar el sistema de costos mencionado anteriormente permite un adecuado control de los costos incurridos en cada jugador de fútbol, teniendo certeza del costo a activar en cada derecho de pase.

8. Bibliografía

- American Psychological Association (2017). Manual de Publicaciones de la American Psychological Association (6 ed.). México, D.F.: Editorial El Manual Moderno.
- Barajas Alonso, A. A. (2004). Valuation Model for football clubs based on the key factors of their business. Universidad de Navarra.
- Bursesi, Nestor H. & Carratalá, J.M. (2003). Valoración de los activos intangibles en entidades deportivas: Clubes de Fútbol. Derechos de pase de futbolistas profesionales, costos de formación de jugadores propios y otros activos intangibles específicos. VIII CONGRESO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS.
- International Accounting Standard Board (2015). Proyecto de Norma de Marco Conceptual para la información Financiera.
- International Accounting Standard Board (2004). Norma Internacional de Contabilidad n° 38 “Activos Intangibles”.
- LEY N° 29504 “Ley que promueve la transformación y participación de los clubes deportivos de fútbol profesional en sociedades anónimas abiertas.”
- Londoño, A. (2010). Derecho y Contratación Deportiva. Bogota D.C
- Moreno Rojas, J. & Serrano Dominguez, F. (s/f). La activación de los derechos de formación de jugadores en las Sociedades Anónimas Deportivas. Una propuesta a la luz de la nueva normativa FIFA. VIII Premio AECA para artículos cortos sobre contabilidad y administración de empresas.
- Reglamento de Ley N° 29504 “Ley que promueve la transformación y participación de los clubes deportivos de fútbol profesional en sociedades anónimas abiertas”. Disposiciones Generales

Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de jugadores. Federation Internationale de Football Association (FIFA).

Re Cardillo, M. & Seré Santiago, J.R. (2012). La importancia de la aplicación de las Normas Contables Adecuadas enmarcadas en el proceso de profesionalización que atraviesan tanto el Club Atlético Peñarol como el Club Nacional de Football. Montevideo – Uruguay.

Rezende, A. J. & Dos Santos Custodio, R. (2012). Un Análisis de la Evidenciación de los Derechos Federativos en las Demostraciones Contables de los Clubs de Fútbol Brasileños. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Vol. 6, núm. 3, pp. 229-245.

Villarejo Ramos, F & Martín Velicia, A. (2007). “Una propuesta de modelo para la medición del valor de marca en entidades deportivas”. EsicMarket

9. Informatografía

Acosta, G. (2004). *Préstamo de los jugadores de fútbol* [Pagina web]. Recuperado el 29-09-2016 de: <http://www.abc.com.py/deportes/el-prestamo-de-los-jugadores-de-futbol-752445.html>.

Barbieri, Pablo C. (2015). El concepto de derecho federativo en el deporte profesional (en especial, en el fútbol) [Pagina web]. Recuperado el 18-09-2017 de: <http://www.pensamientocivil.com.ar/system/files/2015/05/Doctrina1213.pdf>

Rubiños Valiente, W. (2016). Norma Internacional de Contabilidad N°38: Activos Intangibles. Diplomado en Normas Internacionales de Información Financiera [diapositivas de PowerPoint]. Recuperado el 15 de agosto de 2016.

ANEXO N° 1

ENTREVISTA

UNIVERSIDAD CATÓLICA SAN PABLO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS EMPRESARIALES

ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD

Entrevista aplicada al administrador del FBC Misti

La presente entrevista fue aplicada el día 29 de setiembre a las 9:00 horas de la mañana, con la finalidad de recopilar la información necesaria para llevar a cabo la investigación que tiene como título “Tratamiento contable de los derechos de pase de futbolistas propios y adquiridos en los Clubes de Fútbol Profesional del Perú”, para tal propósito se elaboraron un conjunto de preguntas al administrador del club FBC Misti, que ayudaron a comprender con mayor detalle la industria deportiva.

La presente entrevista será utilizada con fines académicos por lo que se agradece su valiosa colaboración.

Entrevistador:

André Bejarano Alvarez, identificado con DNI 71457307

Fecha de la entrevista

29 de setiembre de 2017.

Lugar:

Calle Paul Rivet 212 - Vallecito - Arequipa – Perú.

1.- De la información general

1.1.- ¿Bajo qué forma jurídica está constituido el Club FBC Misti? ¿Si no es Sociedad Anónima, existe una meta a largo o corto plazo de convertirse bajo dicha forma jurídica?

El Club es una asociación sin fines de lucro, actualmente El Club se encuentra bajo un proceso concursal, se emitió una normativa especial para los clubes de fútbol que tuvieran deudas que no pudieran ser canceladas oportunamente con el objeto de someterse a un proceso concursal y poder sanear su economía, en ese sentido la administración que tiene el FBC Misti, es una administración designada por la junta de acreedores, en consecuencia el objetivo de la administración está orientada a un plan de reestructuración, por ende no podría responderte si existe la posibilidad de que el FBC Misti se convierta en una Sociedad Anónima.

1.2.- ¿Se elaboran Estados Financieros de presentación? ¿En base a qué tipo de normas son elaborados los Estados Financieros?

Sí elaboramos Estados Financieros para cumplir dos propósitos, el primer propósito es brindar información a los gestores de la empresa para que puedan tomar decisiones oportunas y eficientes para el mejor desarrollo de la institución y por otro lado tienen un contenido tributario, que va a permitir el control y la fiscalización por parte del ente administrativo en relación a la asociación que está desarrollando actividad económica. Los Estados Financieros se elaboran en base a normas tributarias y aquellas aplicables a las asociaciones sin fines de lucro.

1.3.- ¿Existe intención de captar financiamiento de terceros? ¿Qué consideraciones cree usted que toman en cuentas las empresas para aportar dinero en el Club?

Sí, el fútbol profesional se desarrolla básicamente sobre lo que son “Sponsors”, es decir la posibilidad que terceros puedan aportar dinero al club y beneficiarse con los medios publicitarios que el Club pueda otorgar, por ejemplo con Caja Arequipa, ellos tomaron en cuenta el tema de la seriedad de la institución, la continuidad en la gestión y además al tratarse de una institución financiera que están basadas fundamentalmente en la confianza, por ende necesitan instituciones serias y confiables.

1.4.- ¿Cuáles son los costos y/o gastos en los que se incurren normalmente en la industria deportiva?

- Remuneraciones de jugadores, director técnico, médicos deportivos y demás personal técnico.
- Hidratación.
- Hospedaje de concentración, el cual incluye alimentación.
- Alquiler de estadios.
- Viajes.
- Viáticos.
- Gastos de transporte.

1.5.- ¿Existe un sistema de costos que permita monitorear los costos incurridos en los jugadores amateur o canteranos?

Nosotros realizamos un presupuesto anual, en el cual consideramos todas las erogaciones que se van a generar como consecuencia del desarrollo propio de la actividad deportiva y gestión administrativo, en dicho presupuesto consideramos todos los costos, pero un centro de costos obviamente no tenemos porque no es una empresa industrial.

1.6.- ¿Los jugadores de reserva antes de debutar con el equipo profesional tienen algún entrenamiento especial?

No, todo el plantel recibe el mismo entrenamiento y aquellos que destacan son transferidos al primer equipo a pedido del comando técnico.

1.7.- ¿Cuál es el procedimiento de contratación de un jugador; en que costos se incurren?

Primero hay un requerimiento por parte del comando técnico, dicho requerimiento se evalúa en función al presupuesto que haya desarrollado el Club y en merito a ese presupuesto se empiezan a buscar jugadores con las características requeridas, cuando se encuentra un prospecto se habla directamente con el jugador o con su representante si lo tuviera, se consideran las condiciones que piden del jugador, el presupuesto y si el jugador quiere ir al Club se llega a un acuerdo y se le contrata, obviamente hay que pagar al dueño del pase por la transferencia, se puede comprar el

pase o se puede prestar el jugador, luego se le inscribe porque existe el ITMS (International Transfer Matching System), que es una inscripción a nivel mundial de jugadores que lo controla FIFA, se le inscribe en la federación y se paga un derecho de inscripción para que el jugador este apto para jugar en el Club, los costos a pagar pueden variar de acuerdo a cada transferencia.

* Nota: El presente documento será utilizado únicamente para fines académicos, por lo que cualquier uso distinto invalidaría el presente documento.

Firma de la persona entrevistada

Firma del entrevistador